

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 398

Zarządzanie kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukowci
Edward Nowak
Marcin Kowalewski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-522-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Anna Bartoszewicz: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie pomiaru pracy komórki audytu wewnętrznego	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Application of ordinal logit models in the diagnosis of performance measurement system in Polish enterprises	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w sprawozdawczości polskich spółek publicznych na przykładzie branży energetycznej.....	36
Paulina Belch: Analiza kosztów rodzajowych w sektorze paliwowym.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinanty kosztów kształcenia w szkołach wyższych	62
Leszek Borowiec: Kalkulacja kosztu netto usług transportowych Miejskich Zakładów Autobusowych sp. z o.o. w Warszawie.....	73
Halina Buk: Sprawozdawczość segmentowa bazą informacyjną dla oceny efektywności zarządzania operacyjnego	84
Michał Chalastra: Zakres integracji rachunku kosztów tworzonego na potrzeby systemów rachunkowości finansowej i budżetowania – wyniki badań empirycznych.....	96
Małgorzata Czerny: Pomiar dokonań w bankach islamskich	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Korzyści biologiczne w rachunku opłacalności produkcji rolniczej	112
Joanna Dyczkowska: Nowoczesne narzędzia raportowania menedżerskiego w kontekście roli współczesnych controllerów	121
Tomasz Dyczkowski: Financial and non-financial information in performance assessment of public benefit organisations	134
Tomasz Dyczkowski: Mierniki dokonań organizacji pożytku publicznego. Możliwości i ograniczenia stosowania	146
Aleksandra Ferens: Identyfikacja i grupowanie kosztów środowiskowych w systemie informacyjnym zarządzania	159
Rafał Jagoda: Koszty i korzyści a ryzyko ubezpieczenia należności.....	168
Elżbieta Jaworska: Pomiar dokonań w obszarze społecznego aspektu odpowiedzialności przedsiębiorstwa wobec pracowników.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Ramy koncepcyjne zastosowania strategicznej karty wyników w zarządzaniu jednostką podstawową uczelni publicznej.....	189

Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard w czołowych polskich uniwersytetach – analiza gotowości do opracowania i wdrożenia	200
Magdalena Kludacz: Zasady rachunku kosztów francuskich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	209
Bartosz Kołodziejczuk: Uwarunkowania zarządzania kosztami w przemyśle poligraficznym	219
Roman Kotapski: Koszty zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków na potrzeby kształtowania taryf.....	228
Mariola Kotłowska: Czynniki kreowania wartości przedsiębiorstwa ciepłowniczego.....	239
Robert Kowalak: Sprawozdawczość zarządcza zakładu gospodarowania odpadami	249
Marcin Kowalewski: Pomiar i raportowanie dokonań na poziomie strumienia wartości w <i>lean accounting</i>	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Planowanie kosztów w ujęciu procesowym	269
Justyna Kujawska: Koszty administracyjne w szpitalu.....	280
Grzegorz Lew: Pomiar dokonań relacji z klientami w przedsiębiorstwach handlowych.....	289
Monika Łada: Rachunek celowego postarzania produktów.....	298
Małgorzata Macuda: Rola benchmarkingu w pomiarze i ocenie dokonań szpitali.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Pomiar w rachunkowości na tle regulacji międzynarodowych.....	317
Łukasz Matuszak: Rola sprawozdania z działalności w społecznie odpowiedzialnym przedsiębiorstwie.....	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA jako podstawa rachunku kosztów docelowych	343
Maria Nieplowicz: Organizacyjne aspekty wdrażania zrównoważonej karty wyników	354
Edward Nowak: Controlling zorientowany na dokonania przedsiębiorstwa..	363
Marta Nowak: Moral conflict in performance measurement.....	372
Agnieszka Nóżka: Zarządzanie kosztami projektów budowlanych realizowanych zgodnie z procedurami kontraktowymi FIDIC – wybrane problemy	380
Ryszard Orliński: Rozliczanie procedur medycznych z wykorzystaniem aplikacji grupera	391
Ewa Różańska: Metody oceny i selekcji projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	401
Jolanta Rubik: Zarządzanie kosztami pracy a wymogi CSR.....	411
Beata Sadowska: Rachunek kosztów działań – teoria i praktyka.....	420
Anna Surowiec: Supply chain management practices in SME sector	432

Piotr Szczypa: Koncepcja pomiaru osiągnięć w POL-EKO APARATURA spółka jawna	441
Olga Szolno: Cele i mierniki monitorowania celów w systemie kontroli zarządczej i budżetu zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	450
Łukasz Szydelko: Segmentowy rachunek kosztów i wyników w rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy	460
Joanna Świerk: Mapa strategii w działalności jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie miasta Lublin	470
Marcin Wierzbiński: Model biznesowy a strategia i zarządzanie strategiczne.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Zrównoważone zarządzanie kosztami wobec alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej	501

Summaries

Anna Bartoszewicz: Balanced scorecard as a tool of efficiency measurement of the internal audit unit	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Wykorzystanie porządkowych modeli logitowych w diagnozie systemu pomiaru dokonań przedsiębiorstw polskich	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Business model in the reporting of Polish public companies on the example of the energy sector	36
Paulina Belch: Analysis of generic costs of companies from the petroleum sector.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinants of the education costs at universities	62
Leszek Borowiec: Calculation of net costs of transport services of Warsaw Bus Company.....	73
Halina Buk: Segment reporting as the information base for evaluation of effectiveness of operating management	84
Michał Chalastra: Areas of integration of costing systems created for the purpose of financial accounting and budgeting – the results of empirical research.....	96
Małgorzata Czerny: Performance measurement in Islamic banks	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Biological benefits in profitability account of agricultural production	112
Joanna Dyczkowska: Modern tools of management reporting in the context of roles of contemporary management accountants	121
Tomasz Dyczkowski: Informacje finansowe i niefinansowe w ocenie dokonań organizacji pożytku publicznego	134

Tomasz Dyczkowski: Performance measures for public benefit organization. Opportunities and limitations of their use	146
Aleksandra Ferens: Identification and grouping of environmental costs in the management information system.....	159
Rafał Jagoda: Costs and benefits vs. a risk of receivables insurance.....	168
Elżbieta Jaworska: Performance measures in the area of social context of corporate responsibility towards employees.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Conceptual frameworks for the use of Balanced Scorecard in the management of the basic unit of public university	189
Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard in top ranked Polish universities – an analysis of readiness for design and implementation	200
Magdalena Kludacz: The principles of cost accounting in French hospitals for the valuation of medical services.....	209
Bartosz Kolodziejczuk: Determinants of business cost management in printing industry	219
Roman Kotapski: Costs of water supply system and sewage collection system with the purpose of creating scales of charges	228
Mariola Kotłowska: Factors of value creation in a heating company	239
Robert Kowalak: Managerial reporting for the waste disposal plants	249
Marcin Kowalewski: Value stream performance measurement of lean accounting.....	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Cost planning in the process perspective.....	269
Justyna Kujawska: Administrative costs in hospital.....	280
Grzegorz Lew: Performance measurement of customer relationships in enterprises of trade	289
Monika Łada: Product planned obsolescence accounting.....	298
Malgorzata Macuda: The role of benchmarking in hospitals' performance measurement.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Measurement in accounting against international regulations.....	317
Łukasz Matuszak: The role of management commentary of socially responsible enterprise	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA as a basis for target costing	343
Maria Nieplowicz: Organizational aspects of the Balanced Scorecard implementation	354
Edward Nowak: Performance-oriented controlling.....	363
Marta Nowak: Konflikt moralny w zarządzaniu dokonaniem	372
Agnieszka Nózka: Managing the costs of construction designs carried out in accordance with the FIDIC contract conditions – selected issues	380
Ryszard Orliński: Settlement of medical procedures using Gruper applications	391

Ewa Różańska: Evaluation and selection methods of research and development projects in socially responsible company	401
Jolanta Rubik: Labour costs management vs. CSR requirements.....	411
Beata Sadowska: Cost accounting operations – theory and practice	420
Anna Surowiec: Praktyki zarządzania łańcuchem dostaw w sektorze MSP..	432
Piotr Szczypa: The concept of performance measurement in POL-EKO general partnership	441
Olga Szolno: Objectives and indicators for monitoring the goals in management control and performance budget in local self-government entities.....	450
Łukasz Szydelko: Segment costs and results accounting in process-oriented management accounting	460
Joanna Świerk: Strategy map in the performance of local government units on the example of the city of Lublin.....	470
Marcin Wierzbiński: Business model vs. strategy and strategic management.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Sustainable costs management in the light of alternative research in management accounting	501

Beata Sadowska

Uniwersytet Szczeciński

e-mail: beata.sadowska@wzieu.pl

**RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ –
TEORIA I PRAKTYKA**

**COST ACCOUNTING OPERATIONS –
THEORY AND PRACTICE**

DOI: 10.15611/pn.2015.398.40

Streszczenie: Prowadzenie działalności gospodarczej łączy się z koniecznością zaangażowania środków gospodarczych, siły roboczej i usług obcych (zasobów). Działalność gospodarcza powoduje powstawanie kosztów, aby było możliwe osiągnięcie przychodów, które warunkują kontynuację cyklu produkcyjnego i osiągnięcie zysku, będącego źródłem rozwoju. Podstawowe znaczenie więc w zarządzaniu przedsiębiorstwem mają informacje dotyczące kształtowania się poziomu kosztów działalności. Celem opracowania jest przedstawienie roli kosztów w funkcjonowaniu organizacji, założeń teoretycznych rachunku kosztów działań oraz wskazanie możliwości identyfikowania procesów na potrzeby budowania rachunku kosztów działań w organizacji (transformacja kosztów w układzie rodzajowym na koszty w rachunku działań). W świetle przeprowadzonych badań można sformułować tezę, że sprawność procesu gospodarczego realizowana w jednostce gospodarczej zależy od efektywnego przebiegu wielu działań. Sterowanie tymi działaniami może przyczynić się do redukcowania kosztów prowadzonej działalności oraz zapewniać efektywniejsze świadczenie usług. Do weryfikacji tej tezy wykorzystano takie narzędzia badawcze, jak: krytyczna analiza literatury przedmiotu (krajowej i zagranicznej), obserwacja bezpośrednia, wywiad, analiza zjawisk i synteza wyników.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów, koszty ABC, rachunek procesowy.

Summary: Running a business is connected with the need to involve economic measures, labor force and outsourced services (resources). Economic activity causes costs which allows to achieve revenues (incomes) allowing the continuation of the production cycle and making a profit, which is the source of development. Information about costs is very important in business management. The aim of this paper is to present the role of costs in the functioning of the organization, theoretical assumptions of the cost accounting and the ability to identify processes for the purpose of building cost accounting in an organization (transformation of costs by type on expenses in the income measures). In the light of the studies a thesis can be formulated that „the efficiency of the economic process implemented in the enterprise depends on the effective course of many activities”. The isolation and control of these activities may contribute to the reduction of operating expenses and provide more efficient services. For verification of this thesis such research tools were used: critical analysis of

literature (domestic and foreign), direct observation, interviews, analysis and synthesis of phenomena results.

Keywords: cost accounting, the cost of the ABC, process accounting.

1. Wstęp

Organizacje, aby osiągnąć dodatnie wyniki finansowe, powinny stale monitorować poziom ponoszonych kosztów działalności. Analizy kosztów powinny utwierdzać menedżerów/dyrektorów w tym, że podejmowane decyzje zarządcze są optymalne z punktu widzenia posiadanych zasobów. Posiadanie rachunku kosztów odpowiednio zaprojektowanego i dostosowanego do potrzeb i możliwości jednostki może przyczynić się do zwiększenia sprawności zarządzania jednostką oraz stanowić przewagę konkurencyjną.

Celem opracowania jest przedstawienie roli kosztów w funkcjonowaniu organizacji, założeń teoretycznych rachunku kosztów działań oraz wskazanie możliwości identyfikowania procesów dla potrzeb budowania rachunku kosztów działań w organizacji (transformacja kosztów w układzie rodzajowym na koszty w rachunku działań).

W świetle przeprowadzonych badań można sformułować tezę, że sprawność procesu gospodarczego realizowana w jednostce gospodarczej zależy od efektywnego przebiegu wielu działań. Sterowanie tymi działaniami może przyczynić się do redukcji kosztów prowadzonej działalności oraz zapewniać efektywniejsze świadczenie usług. Do weryfikacji tej tezy wykorzystano takie narzędzia badawcze, jak: krytyczna analiza literatury przedmiotu, obserwacja bezpośrednia, analiza zjawisk i synteza wyników.

Ze względu na ograniczoną objętość opracowania zaprezentowano jedynie wybrane aspekty dotyczące wyodrębniania działań w jednostce gospodarczej oraz redukcji kosztów przy wykorzystaniu rachunku kosztów procesowych.

2. Koszty i ich rola w funkcjonowaniu jednostki gospodarczej

Prowadzenie działalności gospodarczej łączy się z koniecznością zaangażowania środków gospodarczych, siły roboczej i usług obcych (zasobów). Działalność gospodarcza powoduje powstawanie kosztów, aby było możliwe osiągnięcie przychodów, które warunkują kontynuację cyklu produkcyjnego i osiągnięcie zysku, będącego źródłem rozwoju. Podstawowe znaczenie więc w zarządzaniu przedsiębiorstwem mają informacje dotyczące kształtowania się poziomu kosztów działalności.

Koszt to wyrażone w mierniku pieniężnym zużycie czynników produkcji związane z normalną działalnością jednostki gospodarczej w danym okresie [Szczypta (red.) 2010, s. 122]. Koszt to wyrażone w pieniądzu celowe zużycie środków trwa-

łych, materiałów, usług, energii, paliwa, czasu pracy pracowników oraz niektóre wydatki nieodzwierciedlające zużycia czynników produkcji. Koszt jest kategorią ekonomiczną i może być przedstawiony jako iloczyn ceny i zużycia czynnika działalności [Gabrusewicz, Marchewka-Bartkowiak, Wiśniewski (red.) 2013, s. 69], co zaprezentowano poniżej.

$$K = p \times Q; \text{ gdzie}$$

- K – zużycie czynnika działalności w jednostkach naturalnych
- p – cena jednostkowa czynnika działalności
- Q – koszt zużycia czynnika działalności

Rys. 1. Koszt jako kategoria ekonomiczna

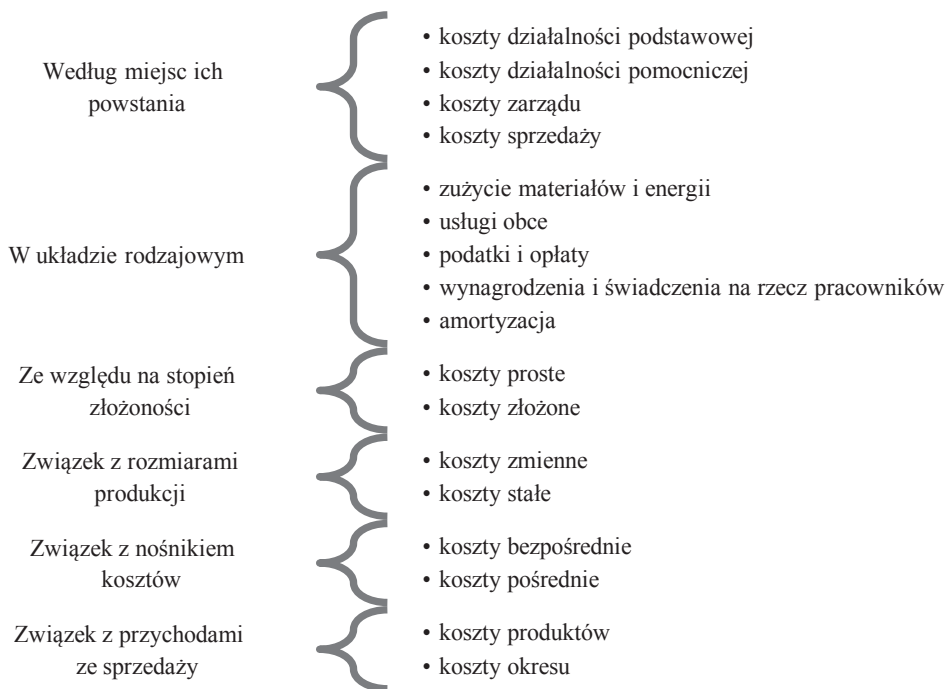
Źródło: T. Gabrusewicz, K. Marchewka-Bartkowiak, M. Wiśniewski (red.), *Rachunkowość, finanse, audyt i kontrola. Studium przypadków sektora publicznego i prywatnego*, CeDeWu, Warszawa 2013, s. 69.

Ponoszone przez jednostkę gospodarczą koszty mogą być klasyfikowane w różnych przekrojach w celu ułatwienia obserwacji i badania ich poziomu, dynamiki czy struktury. Kryteria podziału kosztów wynika z różnorodności celów, dla których koszty się oblicza, prezentuje, sumuje czy komunikuje. Klasyfikacja kosztów może być przeprowadzana z różnych punktów widzenia, w zależności od cechy przyjętej za kryterium klasyfikacyjne. Podstawowe przekroje klasyfikacyjne kosztów zaprezentowano na rys. 2.

Koszty mogą być mierzone i grupowane zgodnie z prawem bilansowym oraz prawem podatkowym, a informacji dotyczących kosztów, w bardzo szerokim przekroju, może dostarczać system rachunkowości. Ewidencja syntetyczna powinna umożliwiać identyfikację podstawowych tytułów kosztów, natomiast ewidencja analityczna powinna umożliwiać ustalenie kosztów i wydatków w przekrojach informacyjnych określonych przez menedżerów [Dylewski, Filipiak, Szczypa 2010, s. 112].

Koszty prowadzenia działalności gospodarczej, które wymagają zaangażowania określonych zasobów ludzkich, materialnych i finansowych, stanowią przedmiot rachunku kosztów. Rachunek kosztów daje możliwość uzyskania wieloprzekrojowych informacji kosztowych. Rachunek kosztów stanowi wyodrębniony podsystem systemu informacyjnego rachunkowości w organizacji, co powoduje, że najważniejszą funkcją rachunku kosztów jest funkcja informacyjna [Filipiak i in. 2010, s. 18].

Rachunek kosztów powinien stwarzać możliwości generowania informacji ekonomicznych w wielu różnych przekrojach, tak aby przekroje informacji kosztowych były dostosowane do specyficznych potrzeb zarządzania w konkretnych warunkach prowadzonej działalności. Służą do tego nowoczesne modele rachunków kosztów, między innymi rachunek kosztów działań (procesowy, ABC).



Rys. 2. Podstawowe przekroje klasyfikacyjne kosztów

Źródło: opracowanie własne.

3. Rachunek kosztów działań – ujęcie teoretyczne

Nowoczesna organizacja, która chce się rozwijać, być racjonalnie zarządzana, generować dodatnie wyniki, musi zwracać uwagę na poziom swoich kosztów. Koszty ponoszone przez organizację bezpośrednio wpływają na jej kondycję finansową. Współcześnie kadra menedżerska koncentruje się w swojej pracy na czynnościach zachodzących w organizacji, na procesach i działaniach, a nie – jak wcześniej – na pionach organizacyjnych.

Funkcjonujące, tradycyjne modele kosztów (rachunek kosztów pełnych, rachunek kosztów zmiennych) nie dostarczają dokładnej, precyzyjnej i szybkiej informacji, której oczekują obecni zarządzający i podmioty zewnętrzne. Jest kilka modeli nowoczesnych metod rachunku kosztów, które mogą zostać zastosowane przez menedżerów, w tym rachunek kosztów działań (ABC) [Gabrusewicz, Marchewka-Bartkowiak, Wiśniewski (red.) 2013, s. 67]. Ważną rolę w zastosowaniu odpowiedniego modelu rachunku kosztów odgrywa mentalność zarządzających, poziom kultury organizacyjnej oraz kultura pracy pracowników.

Odpowiedzią na niedoskonałości tradycyjnego rachunku kosztów pełnych stało się opracowanie rachunku kosztów działań. Rachunek ten umożliwia nowe spojrzenie na ponoszone koszty w organizacji. Daje szersze możliwości ich analizy, wskazuje na źródła ich powstawania, co sprzyja redukowaniu poziomu kosztów. Rachunek kosztów działań koncentruje się na bardziej dokładnym rozliczaniu kosztów pośrednich, a koszty bezpośrednie nadal są odnoszone na produkty i usługi na podstawie dokumentów księgowych.

Rachunek kosztów działań został opracowany w latach 80. XX wieku przez R.S. Kaplana i R. Coopera, w dużej mierze uwzględniał zaistniałe zmiany w strukturze kosztów oraz nowe wymagania informacyjne. W celu zrozumienia istoty i możliwości zastosowania rachunku kosztów działań należy wyjaśnić podstawowe pojęcia związane z tym rachunkiem [Dylewski, Filipiak, Szczypa 2010, s. 62], co zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1. Charakterystyka podstawowych pojęć rachunku ABC

Definicja	Charakterystyka
Proces	– zespół powiązanych ze sobą działań wykonywanych w celu realizacji określonego celu.
Działanie	– zespół czynności, których analiza jest przydatna do rachunku kosztów działań.
Czynność	– np. planowanie dostaw, złożenie zamówienia.
Zasoby	– wszelkie czynności gospodarcze, które są zużywane przy wykonywaniu działań, np. materiały, praca, energia.
Nośniki kosztów zasobów	– to miary ilości zasobów wykorzystywanych przez dane działania, np. dla zasobu „energia elektryczna” jest ilość kWt energii zużytych w ramach poszczególnych działań. Nośniki kosztów zasobów są traktowane jako klucze rozliczeniowe pierwszego rodzaju.
Nośniki kosztów działań	– to miary działania wykorzystywane do przypisania kosztów działań do obiektów kosztów. Na podstawie nośników kosztów działań dokonuje się alokacji kosztów pośrednich produktów. Nośniki kosztów działań traktowane są jako klucze rozliczeniowe drugiego rodzaju.
Obiekt kosztów	– to wyrób, produkt, usługa, projekt, zamówienie.

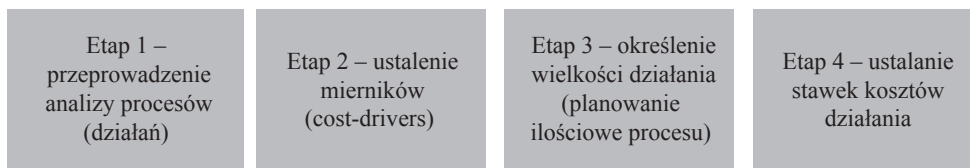
Źródło: opracowanie własne na podstawie: E. Nowak, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2009, s. 225-227.

Uwzględniając przedstawione powyżej zagadnienia, należy stwierdzić, iż koncepcja rachunku kosztów działań opiera się na założeniach [Szczypa 2011, s. 98]:

- koszty wyrażają wydatki ponoszone na pozyskiwanie zasobów,
- działania prowadzą do zużywania tych zasobów,
- określona liczba działań jest wyrażania za pomocą odpowiedniej jednostki miary tego działania,

- koszty grupuje się w przekroju działań, a następnie rozlicza na poszczególne obiekty kosztów według jednostkowych kosztów przypadających na każdą jednostkę miary działania.

Procesowy rachunek kosztów w koncepcji ABC przebiega w kilku etapach, co zaprezentowano na rys. 3.



Rys. 3. Etapy rachunku kosztów działań

Źródło: opracowanie własne na podstawie: E. Nowak, M. Wierziński, *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010, s. 178.

Celem etapu I jest rozpoznanie istotnych działań występujących w organizacji i w wybranych obszarach działalności. Określa się tu:

- Jakie działania występują w ramach wyodrębnionego obszaru, działu referatu, w określonym czasie?
- Jak wysoka jest pracochłonność i czasochłonność każdego działania?
- Jakie są planowane i faktyczne koszty każdego działania?

Wykorzystuje się w etapie I wywiady z menedżerami i pracownikami, obserwację, analizę już istniejących wyników, badań. Przygotowuje się listę procesów cząstkowych. W wyniku analizy procesów ułatwione staje się wyeliminowanie działań zbędnych, które nie przyczyniają się do zwiększania jakości i użyteczności produktów czy usług. W tym etapie określa się również koszty poszczególnych procesów oraz klasyfikuje się działania na potrzeby rachunku kosztów działań, co zaprezentowano poniżej.

Tabela 2. Klasyfikacja działań i procesów

Procesy	Działania
Gospodarka materiałowa	– zaopatrzenie w materiały, – magazynowanie, – transport materiałów.
Świadczenie usług	– kalkulacje, – obsługa techniczna i obsługa klienta, – kontrola.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: P. Szczypa, *Rachunkowość zarządcza*, CeDeWu, Warszawa 2011, s. 93.

W etapie II określa się jednostki miary wielkości (rozmiarów) każdego działania. W tym celu sporządza się macierze zasobów; jest to bardzo czasochłonny i trudny etap. Poniżej zaprezentowano przykładowe zasoby wraz z określonymi nośnikami kosztów zasobów.

Tabela 3. Klasyfikacja zasobów i nośników kosztów zasobów

Zasoby	Nośniki kosztów zasobów
Pracownicy	– liczba pracowników wykonujących działania, – czas wykonywania działań przez pracownika.
Maszyny i urządzenia	– liczba wykorzystywanych maszyn, – czas pracy maszyn.
Środki transportu	– liczba przejechanych kilometrów, – ilość przewiezionych dóbr, – czas przewozu.

Źródło: opracowanie własne.

Etap III polega na określeniu wielkości działania (planowanie ilościowe procesu). Każdemu działaniu jest przyporządkowana – powodowana przez wielkość działania – suma kosztów. Celem etapu IV jest określenie kosztów jednostkowych (stawki) miernika procesu. Dla każdego procesu ustala się stawkę kosztów jednostki działania (klucz podziałowy), dzieląc koszty danego procesu przez wielkość działania.

Poprawnie skonstruowany rachunek kosztów ABC powinien dostarczać odpowiedzi na następujące pytania [Szczypa 2011, s. 98]:

- Jakim działaniom służą zasoby organizacji?
- Jak kosztowne są działania organizacji oraz procesy gospodarcze?
- Dlaczego organizacja musi realizować poszczególne działania i procesy gospodarcze?
- Jaka część każdego z działań dotyczy wyrobów, produktów, usług i klientów organizacji?

4. Rachunek kosztów działań w praktyce gospodarczej

Przedstawianie informacji kosztowych w ujęciu procesów i działań w sposób automatyczny zmusza kadrę kierowniczą do myślenia w kategoriach usprawnień działalności, a nie tylko cięcia kosztów.

Rachunek kosztów procesowych pozwala redukować poziom kosztów w oparciu o konkretne działania, którymi menedżerowie mogą zarządzać. Poniżej przedstawiono przykłady rachunku kosztów w tradycyjnym układzie oraz po transformacji na rachunek kosztów w układzie działań.

Jako przykłady w tabelach 4-9 wskazano¹: dział administracyjno-gospodarczy w nadleśnictwie², dział remontów i konserwacji w zakładzie budżetowym³ oraz archiwum zakładowe w spółce handlowej⁴.

Zaprezentowany poniżej przykład wskazuje, iż proces związany z budową środków infrastruktury nadleśnictwa, wynagrodzenia oraz remonty dróg i kanalizacji generuje najwyższy poziom kosztów. Determinuje to wykonanie analiz dotyczących ceny jednostkowej tych usług w ramach outsourcingu oraz kontrolę kosztów tych działań.

Tabela 4. Tradycyjny rachunek kosztów

Dział administracyjno-gospodarczy: Koszt rodzajowy	Koszt
Wynagrodzenia	140 000 zł
Świadczenia na rzecz pracowników	29 200 zł
Zużycie materiałów i energii	131 500 zł
Amortyzacja	180 000 zł
Pozostałe	16 300 zł
Usługi obce	152 900 zł
Ubezpieczenia	49 200 zł
Razem	699 100 zł

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5. Rachunek kosztów procesowych (działań)

Dział administracyjno-gospodarczy: Proces/Działanie	Koszt
Remonty	79 000 zł
Budowa środków infrastruktury nadleśnictwa, w tym amortyzacja	245 000 zł
Organizacja i realizacja zamówień publicznych	7 100 zł
Koordynacja spraw związanych z inwentaryzacją składników majątkowych	11 500 zł
Remonty dróg i urządzeń wodno-kanalizacyjnych	140 000 zł
Gospodarka materiałowa, w tym zaopatrzenie i transport	30 000 zł
Prowadzenie spraw dotyczących ubezpieczeń i ZFŚS	11 000 zł
Wynagrodzenia wraz z pochodnymi	175 500 zł
Razem	699 100 zł

Źródło: opracowanie własne.

¹ Celem autorki było zaprezentowanie możliwości wykorzystywania koncepcji ABC w różnych podmiotach. Ze względu na ograniczoną liczbę stron artykułu nie było możliwości przedstawienia wszystkich aspektów dotyczących transformacji poszczególnych grup kosztów według rodzaju na rachunek kosztów działań. Opracowanie jest jedynie wstępem do rozważań na ten temat. Podkreślić należy, iż pomocne w wyodrębnianiu procesów /działań są zakresy czynności poszczególnych pracowników, opisy stanowisk pracy oraz zadania nakładane na dany dział/komórkę organizacyjną danego podmiotu gospodarczego.

² Nadleśnictwo jest częścią Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe.

³ Zakład budżetowy – Zakład Gospodarki Mieszkaniowej, nie posiada osobowości prawnej.

⁴ Spółka handlowa – Zakład Wodociągów i Kanalizacji, sp. z o.o.

Jako główne cele rachunku kosztów działań wymienia się: urealnienie kalkulacji kosztów wytworzenia produktów i ograniczenie błędnych decyzji dotyczących tych kosztów, zwiększenie dokładności pomiaru zużycia zasobów organizacji, zwiększenie przejrzystości kosztów ponoszonych w różnych obszarach działalności przedsiębiorstwa [Szczypa 2011, s. 98-101].

W tabeli 6 i 7 zaprezentowano wykorzystanie rachunku kosztów ABC w dziale remontów i konserwacji zakładu budżetowego.

Tabela 6. Tradycyjny rachunek kosztów

Dział remontów i konserwacji: Koszt rodzajowy	Koszt
Wynagrodzenia	200 000 zł
Świadczenia na rzecz pracowników	7 500 zł
Zużycie materiałów	50 500 zł
Amortyzacja	102 000 zł
Pozostałe	7 000 zł
Usługi obce	103 500 zł
Razem	470 500 zł

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 7. Rachunek kosztów procesowych (działań)

Dział remontów i konserwacji: Proces/Działanie	Koszt
Usuwanie awarii i usterek w budynkach komunalnych	215 000 zł
Inne zadania związane z bieżącą obsługą nieruchomości	36 500 zł
Prace konserwatorskie	38 000 zł
Prace remontowe instalacji, urządzeń oraz elementów budynków	112 000 zł
Rozliczenia zadań według zleceń wewnętrznych	10 500 zł
Rozliczenia zadań dla służb księgowych	11 000 zł
Zakup materiałów	17 000 zł
Przygotowanie prac remontowo-konserwatorskich	30 500 zł
Razem	470 500 zł

Źródło: opracowanie własne.

Proces usuwania usterek przez dział remontów i konserwacji generuje najwyższy poziom kosztów. Taka sytuacja powinna skłaniać menedżerów do przeprowadzenia wieloaspektowej analizy, która pozwoli optymalizować koszty i zredukować działania zbędne. W przypadku archiwum zakładowego, w którym najdroższym działaniem okazało się przygotowanie dokumentów do Archiwum Państwowego oraz składowanie dokumentów, menedżerowie powinni się zastanowić, ilu pracowników wykonuje te działania, w jakim czasie są wykonywane i jakie czynności mogą być podjęte, żeby usprawnić te procesy w organizacji.

Tabela 8. Tradycyjny rachunek kosztów

Archiwum zakładowe: Koszt rodzajowy	Koszt
Wynagrodzenia	3500 zł
Świadczenia na rzecz pracowników	2000 zł
Zużycie materiałów	4500 zł
Amortyzacja	1100 zł
Czynsze i dzierżawy	1000 zł
Pozostałe	900 zł
Usługi obce	800 zł
Razem	13 800 zł

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 9. Rachunek kosztów procesowych (działań)

Archiwum zakładowe: Proces/Działanie	Koszt
Przyjmowanie i rejestrowanie dokumentów w archiwum	2400 zł
Składowanie dokumentów	3000 zł
Udostępnianie dokumentów zainteresowanym	1300 zł
Przygotowanie dokumentów do Archiwum Państwowego	4000 zł
Transport dokumentów do Archiwum Państwowego	2000 zł
Likwidowanie dokumentacji niearchiwalnej	200 zł
Generowanie raportów z działalności i pracy archiwum	900 zł
Razem	13 800 zł

Źródło: opracowanie własne.

Chcąc zredukować koszty w organizacji, należy dokładnie przyjrzeć się wykonywanym działaniom i wyeliminować te, które są zbędne, a działania potrzebne, generujące wysokie koszty – zrationalizować. Rachunek kosztów działań określa nowe zasady kalkulacji kosztów pośrednich oraz nową ich strukturę, pomaga również w lepszym rozpoznaniu przyczyn powstawania kosztów pośrednich. Rachunek ten pokazuje, że celem kontroli powinny być nie same koszty, lecz siły, które je powodują – czyli pojedyncze działania i procesy.

5. Zakończenie

Koncepcję rachunku kosztów działań można wykorzystywać w różnych okolicznościach, charakteryzuje ją bowiem elastyczność i możliwość adaptacji. Ponadto, jak wynika z analizy studiów przypadków implementacji tego rachunku w różnych organizacjach, nie zawsze konieczne jest wdrożenie całego rachunku kosztów działań – czasami wystarczą pewne jego moduły (np. analiza działań i ich nośników, wdrożenie w jednym ośrodku odpowiedzialności, w poszczególnych działach/refertach), aby zidentyfikować słabe punkty jednostki gospodarczej.

Rozwinięcie koncepcji rachunku kosztów działań w kierunku zarządzania kosztami działań oraz samymi działaniami pozwala na wprowadzenie efektywnych metod zarządzania, co powoduje usprawnianie procesów kontroli, podejmowania decyzji oraz planowania operacyjnego i strategicznego.

Bariery ograniczające wdrożenie rachunku kosztów działań to między innymi:

- brak odpowiednich miar, rzetelnie odzwierciedlających stopień realizacji zadań (brak narzędzia),
- centralizacja władzy i kompetencji,
- dublowanie zakresów działań, brak zakresów czynności i opisów stanowisk pracy,
- konieczność stworzenia odpowiedniego systemu komputerowego (inne, dodatkowe oprogramowanie) do ewidencji kosztów w układzie działań,
- istniejące ograniczenia finansowe.

Do głównych zalet rachunku kosztów działań zaliczyć należy [Kiziukiewicz (red.) 1999, s. 126]:

- uzyskiwanie dokładniejszych informacji o kosztach,
- poznanie przyczyn powstawania kosztów,
- prowadzenie pogłębionych badań analitycznych,
- stworzenie podstaw decyzji strategicznych w zakresie polityki produkcji, świadczenia usług i kształtowania struktury działalności „okołoprodukcyjnej”,
- elastyczność – odnosi koszty nie tylko do produktów, ale również do innych obiektów kalkulacji, np. procesów, segmentów rynku i obszarów odpowiedzialności.

Celem opracowania było przedstawienie roli kosztów w funkcjonowaniu organizacji, założeń teoretycznych rachunku kosztów działań oraz wskazanie możliwości identyfikowania procesów dla potrzeb budowania rachunku kosztów działań w organizacji (transformacja kosztów w układzie rodzajowym na koszty w rachunku działań).

Cele niniejszego opracowania zostały zrealizowane w trzech punktach. Usystematyzowanie wiedzy dotyczącej kosztów i ich roli w funkcjonowaniu jednostki gospodarczej zostało przedstawione w drugim punkcie. W punkcie trzecim opracowania w oparciu o literaturę przedmiotu zaprezentowano teoretyczne aspekty dotyczące rachunku kosztów działań. Możliwości identyfikowania procesów dla potrzeb budowania rachunku kosztów działań w organizacji, tj. pragmatyczna transformacja kosztów w układzie rodzajowym na koszty w rachunku działań, zostały przedstawione w punkcie czwartym.

Identyfikowanie procesów (działań) odbywało się na podstawie zakresów czynności poszczególnych pracowników, którzy te czynności wykonywali.

W świetle przeprowadzonych badań, własnych obserwacji, potwierdzono tezę, że sprawność procesu gospodarczego realizowana w jednostce gospodarczej, zależy od efektywnego przebiegu wielu działań, a sterowanie tymi działaniami może

przyczynić się do redukcji kosztów prowadzonej działalności oraz zapewnić efektywniejsze świadczenie usług.

Konkludując, rachunek kosztów działań stwarza podstawy do [Nowak 2011, s. 212] budżetowania kosztów działań, usług i produktów oraz oceny rentowności produktów i klientów. Przyczynia się do kształtowania optymalnego poziomu produkcji i optymalizacji przebiegu procesów gospodarczych. Rachunek kosztów działań pozwala na weryfikację polityki cenowej organizacji oraz kształtuje jednostkową cenę usługi, produktu czy wyrobu. W przypadku nadleśnictw generuje głównie ceny drewna, w przypadku zakładu budżetowego cenę czynszu za 1 m², a w przypadku spółki z o.o. cenę 1 m³ wody.

Literatura

- Dylewski M., Filipiak B., Szczypa P., 2010, *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa.
- Filiipiak B., Cieciora M., Czaja-Cieszyńska H., Niewgłowski A., Szczypa P., 2010, *Rachunek kosztów w ochronie środowiska*, CeDeWu, Warszawa.
- Gabrusewicz T., Marchewka-Bartkowiak K., Wiśniewski M. (red.), 2013, *Rachunkowość, finanse, audyt i kontrola. Studium przypadków sektora publicznego i prywatnego*, CeDeWu, Warszawa.
- Kiziukiewicz T. (red.), 1999, *Rachunkowość zarządcza*, Ekspert, Wrocław.
- Nowak E., 2009, *Zaawansowana rachunkowość zarządcza*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Nowak E., 2011, *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa.
- Nowak E., Wierziński M., 2010, *Rachunek kosztów. modele i zastosowania*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Szczypa P. (red.), 2010, *Rachunkowość dla Ciebie – rachunkowość od podstaw*, CeDeWu, Warszawa.
- Szczypa P., 2011, *Rachunkowość zarządcza*, CeDeWu, Warszawa.